

# 企业合并、分立税收优惠承继 相关税务处理分析

马泽方

**摘要：**企业合并、分立税收优惠承继按照不同的税务处理方式、针对不同的税收优惠对象和范畴进行的相关税务处理存在一定的差异，实务操作中很容易混淆。本文基于现行相关税收政策并结合案例，分别对一般性税务处理与特殊性税务处理方式下企业合并和分立后整体税收优惠与项目税收优惠承继相关税务处理进行解析，并针对税收优惠承继实操提出及时报送税收优惠承继情况说明、留存税收优惠资料备查以及高新技术企业应及时向认定机构报告等注意事项。

**关键词：**合并；分立；一般性税务处理；特殊性税务处理；整体税收优惠；项目税收优惠

**中图分类号：**F235；F812.42 **文献标志码：**A **文章编号：**1003-286X(2025)06-0064-04

企业合并、分立是企业兼并重组的重要方式。在此过程中，合并企业、被合并企业和被分立企业可能都处于享受相关税收优惠政策的阶段。为使企业正确合理地承继被合并、被分立企业享受的税收优惠政策，国家对合并、分立税收优惠承继相关税务处理作出明确规定。本文拟基于一般性税务处理与特殊性税务处理两种方式，结合案例分别对企业合并和分立后整体税收优惠承继与项目税收优惠承继相关税务处理进行分析。

## 一、企业合并税收优惠承继的税务处理

### (一) 一般性税务处理

#### 1. 整体税收优惠。

例1：甲、乙公司为软件企业，都可享受“两免三减半”税收优惠政策。

2023年甲公司处于第一个减半期，企业所得税应纳税所得额600万元；乙公司处于第一个免税期。2024年年初甲公司吸收合并乙公司，合并日甲公司资产公允价值30 000万元，乙公司资产公允价值10 000万元。合并后甲公司性质及适用税收优惠的条件未发生改变，2024年实现应纳税所得额1 000万元，2025年实现应纳税所得额2 000万元，2026年实现应纳税所得额3 000万元。本次合并适用一般性税务处理。

解析：根据《财政部 国家税务总局关于企业重组业务企业所得税处理若干问题的通知》(财税[2009]59号，以下简称59号文)第九条规定，一般性税务处理方式下，在企业吸收合并中，合并后的存续企业性质及适用税收优惠的条件未发生改变的，可以继续享受合并前该企业剩余期限的税收

优惠，其优惠金额按存续企业合并前一年的应纳税所得额(亏损计为零)计算。根据《国家税务总局关于发布〈企业重组业务企业所得税管理办法〉的公告》(国家税务总局公告2010年第4号，以下简称4号公告)第十五条规定，企业合并或分立，合并各方企业或分立企业涉及享受企业所得税法第五十七条规定中就企业整体(即全部生产经营所得)享受的税收优惠过渡政策尚未期满的，仅就存续企业未享受完的税收优惠，按照59号文第九条的规定执行；注销的被合并或被分立企业未享受完的税收优惠，不再由存续企业承继；合并或分立而新设的企业不得再承继或重新享受上述优惠。可见，一般性税务处理方式下，企业合并前存续企业一方或双方享受整体税收优惠的，合并后仅由存续企

作者简介：马泽方，国家税务总局北京市税务局。

业享受其自身未享受完的税收优惠，被合并企业未享受完的税收优惠不能由存续企业承继。存续企业享受税收优惠的上限为其合并前一年的应纳税所得额，剩余的不能享受税收优惠。

本案例中，合并前甲、乙公司均享受软件企业“两免三减半”税收优惠，该政策属于整体税收优惠，即就企业全部企业所得税应纳税所得额享受税收优惠。本次合并适用一般性税务处理，因此存续企业甲公司能够继续享受自身未享受完的税收优惠，且上限为其合并前2023年的应纳税所得额600万元，被合并企业乙公司未享受完的税收优惠不能由甲公司承继。2024年甲公司处于第二个减半期，故其应纳税所得额 $=1\,000 - 600 \times 50\% = 700$ （万元），应纳税额 $=700 \times 25\% = 175$ （万元）。2025年甲公司处于第三个减半期，能够享受剩余期限的税收优惠上限仍为2023年应纳税所得额600万元，故其应纳税所得额 $=2\,000 - 600 \times 50\% = 1\,700$ （万元），应纳税额 $=1\,700 \times 25\% = 425$ （万元）。2026年甲公司已过“两免三减半”期，不再享受税收优惠，故其应纳税额 $=3\,000 \times 25\% = 750$ （万元）。

## 2. 项目税收优惠。

例2：丙公司享受环境保护项目“三免三减半”税收优惠政策，2023年处于第一个减半期。丁公司享受节能节水项目“三免三减半”税收优惠政策，2023年处于第二个免税期。2024年年初丙公司吸收合并丁公司，合并后丙公司性质及适用税收优惠的条件未发生改变，2024年实现应纳税所得额1 000万元（环境保护项目600万元、节能节水项目400万元）。本次合并适用一般性税务处理。2025年丙公司实现应纳税所得额2 000万元（环境保护项目1 200万元、节能节水项目800万

元）。2026年丙公司实现应纳税所得额3 000万元（环境保护项目2 000万元、节能节水项目1 000万元）。

解析：根据4号公告第十五条规定，合并或分立各方企业按照企业所得税法的税收优惠规定和税收优惠过渡政策中就企业有关生产经营项目的所得享受的税收优惠承继问题，按照企业所得税法实施条例（以下简称实施条例）第八十九条规定执行。根据实施条例第八十九条规定，“依照本条例第八十七条和第八十八条规定享受减免税优惠的项目，在减免税期限内转让的，受让方自受让之日起，可以在剩余期限内享受规定的减免税优惠；减免税期限届满后转让的，受让方不得就该项目重复享受减免税优惠。”即：企业合并中，被合并企业把减免税项目转让给合并企业，合并企业可在剩余期限内继续享受。可见，与整体税收优惠不同，对于被合并企业未享受完的项目税收优惠，存续企业仍可在剩余期限内享受。

本案例中，合并前，丙公司享受环境保护项目“三免三减半”税收优惠，丁公司享受节能节水项目“三免三减半”税收优惠，两项政策都属于项目税收优惠，即就企业特定项目的所得享受优惠。合并后，丁公司未享受完的节能节水项目税收优惠，丙公司仍可在剩余期限内享受，丙公司自身的环境保护项目也可在剩余期限内享受。2024年节能节水项目处于第三个免税期，环境保护项目处于第二个减半期。故丙公司应纳税所得额 $=600 \times 50\% = 300$ （万元），应纳税额 $=300 \times 25\% = 75$ （万元）。2025年环境保护项目处于第三个减半期，应纳税所得额 $=1\,200 \times 50\% = 600$ （万元）；节能节水项目处于第一个减半期，应纳税

所得额 $=800 \times 50\% = 400$ （万元）。故丙公司应纳税所得额 $=600 + 400 = 1\,000$ （万元），应纳税额 $=1\,000 \times 25\% = 250$ （万元）。2026年环境保护项目已过“三免三减半”期，不再享受税收优惠，应纳税所得额为2 000万元；节能节水项目处于第二个减半期，应纳税所得额 $=1\,000 \times 50\% = 500$ （万元）。故丙公司应纳税所得额 $=2\,000 + 500 = 2\,500$ （万元），应纳税额 $=2\,500 \times 25\% = 625$ （万元）。

## （二）特殊性税务处理

1. 整体税收优惠。沿用例1基本情况，改为适用特殊性税务处理。

解析：4号公告第二十八条规定，根据59号文第六条第（四）项第2目规定，被合并企业合并前的相关所得税事项由合并企业承继，以及根据59号文第六条第（五）项第2目规定，企业分立，已分立资产相应的所得税事项由分立企业承继，这些事项包括尚未确认的资产损失、分期确认收入的处理以及尚未享受期满的税收优惠政策承继处理问题等。其中，对税收优惠政策承继处理问题，凡属于依照企业所得税法第五十七条规定中就企业整体（即全部生产经营所得）享受税收优惠过渡政策的，合并或分立后的企业性质及适用税收优惠条件未发生改变的，可以继续享受合并前各企业或分立前被分立企业剩余期限的税收优惠。合并前各企业剩余的税收优惠年限不一致的，合并后企业每年度的应纳税所得额，应统一按合并日各合并前企业资产占合并后企业总资产的比例进行划分，再分别按相应的剩余优惠计算应纳税额。可见，与一般性税务处理明显不同的是，被合并企业未享受完的税收优惠仍可以由存续企业部分承继。合并前各企业剩余的税收优惠年限不一致，按照各合并前企

业资产占合并后企业总资产的比例进行划分。

本案例中，合并前甲、乙公司均享受软件企业“两免三减半”税收优惠政策，且本次合并适用特殊性税务处理，根据上述规定，乙公司未享受完的税收优惠可以由甲公司承继。甲、乙公司合并前各自资产占合并后的甲公司总资产的比例分别为甲公司75% $[30\,000/(30\,000+10\,000)]$ 、乙公司25% $[10\,000/(30\,000+10\,000)]$ 。2024年甲公司承继自身税收优惠的应纳税所得额 $=1\,000\times 75\%=750$ （万元），承继乙公司税收优惠的应纳税所得额 $=1\,000\times 25\%=250$ （万元）。甲公司处于第二个减半期，乙公司处于第二个免税期。故甲公司应纳税所得额 $=750\times 50\%=375$ （万元），应纳税额 $=375\times 25\%=93.75$ （万元）。2025年甲公司处于第三个减半期，乙公司处于第一个减半期，且甲、乙公司比例不变，故甲公司应纳税所得额 $=2\,000\times 50\%=1\,000$ （万元），应纳税额 $=1\,000\times 25\%=250$ （万元）。2026年甲公司已过“两免三减半”税收优惠期限，乙公司处于第二个减半期，仍可按比例享受税收优惠，且甲、乙公司比例不变。故甲公司应纳税所得额 $=3\,000\times 75\%+(3\,000\times 25\%)\times 50\%=2\,625$ （万元），应纳税额 $=2\,625\times 25\%=656.25$ （万元）。

2. 项目税收优惠。根据4号公告第十五条规定，合并前各企业或分立前被分立企业按照企业所得税法的税收优惠规定以及税收优惠过渡政策中就有关生产经营项目所得享受的税收优惠承继处理问题，按照实施条例第八十九条规定执行。因此，与一般性税务处理一致，特殊性税务处理方式下，对于被合并企业未享受完的项目

税收优惠，存续企业仍可以在剩余期限内享受。

## 二、企业分立税收优惠承继的税务处理

### （一）一般性税务处理

#### 1. 整体税收优惠。

例3：甲公司为软件企业，享受“两免三减半”税收优惠政策。2023年处于第一个减半期，企业所得税应纳税所得额为600万元，年末资产公允价值为40 000万元。2024年年初甲公司分立为甲公司和乙公司，分立日甲公司资产公允价值为30 000万元，分立后甲公司和乙公司性质及适用税收优惠的条件未发生改变。本次分立适用一般性税务处理。2024年甲公司实现应纳税所得额1 000万元，乙公司实现应纳税所得额800万元。2025年，甲公司实现应纳税所得额2 000万元，乙公司实现应纳税所得额1 000万元。2026年，甲公司实现应纳税所得额3 000万元，乙公司实现应纳税所得额1 200万元。

解析：根据59号文第九条规定：在企业存续分立中，分立后的存续企业性质及适用税收优惠的条件未发生改变的，可以继续享受分立前该企业剩余期限的税收优惠，其优惠金额按该企业分立前一年的应纳税所得额（亏损计为零）乘以分立后存续企业资产占分立前该企业全部资产的比例计算。同时根据上述4号公告第十五条相关规定，分立后新设企业不能重新享受上述税收优惠。

本案例中，甲公司分立为甲公司和乙公司，本次分立适用一般性税务处理，存续企业甲公司可继续享受未享受完的税收优惠，按照分立前2023年的应纳税所得额600万元乘以

分立后甲公司资产占分立前甲公司全部资产的比例计算。新设企业乙公司不能承继甲公司剩余期限的税收优惠。2024年甲公司处于第二个减半期，甲公司享受优惠的比例 $=30\,000/40\,000\times 100\%=75\%$ ，甲公司享受优惠的应纳税所得额为 $600\times 75\%=450$ （万元），甲公司应纳税所得额 $=1\,000-450\times 50\%=775$ （万元），应纳税额 $=775\times 25\%=193.75$ （万元），乙公司应纳税额 $=800\times 25\%=200$ （万元）。2025年甲公司处于第三个减半期，故甲公司享受优惠的应纳税所得额为 $600\times 75\%=450$ （万元），甲公司应纳税所得额 $=2\,000-450\times 50\%=1\,775$ （万元），应纳税额 $=1\,775\times 25\%=443.75$ （万元），乙公司应纳税额 $=1\,000\times 25\%=250$ （万元）。2026年甲公司不再享受税收优惠，故甲公司应纳税额 $=3\,000\times 25\%=750$ （万元），乙公司应纳税额 $=1\,200\times 25\%=300$ （万元）。

#### 2. 项目税收优惠。

例4：丙公司享受环境保护项目“三免三减半”税收优惠政策，2023年处于第一个减半期。2024年年初丙公司分立为丙公司和丁公司，分立后丙公司和丁公司性质及适用税收优惠的条件未发生改变，2024年丙公司实现应纳税所得额1 000万元（全部为环境保护项目所得），丁公司实现应纳税所得额800万元（全部为环境保护项目所得）。本次合并适用一般性税务处理。2025年丙公司实现应纳税所得额2 000万元（全部为环境保护项目所得），丁公司实现应纳税所得额1 000万元（全部为环境保护项目所得）。2026年丙公司实现应纳税所得额3 000万元（全部为环境保护项目所得），丁公司实现应纳税所得额1 200万元（全部为环境保护项目所得）。

解析：根据4号公告第十五条规定，合并前各企业或分立前被分立企业按照企业所得税法的税收优惠规定以及税收优惠过渡政策中就有关生产经营项目所得享受的税收优惠承继处理问题，按照实施条例第八十九条规定执行。即：分立前被分立企业有未享受完的项目税收优惠，分立后各分立企业优惠条件未发生变化的，仍可以在剩余期限内享受税收优惠。

本案例中，分立前，丙公司享受环境保护项目“三免三减半”税收优惠。分立后，2024年存续企业丙公司可以继续享受未享受完的项目税收优惠，且处于第二个减半期；新设企业丁公司因性质及适用税收优惠的条件未发生改变也可承继享受丙公司未享受完的项目税收优惠，且同样处于第二个减半期。故丙公司应纳税所得额=1 000×50%=500(万元)，应纳税额=500×25%=125(万元)，丁公司应纳税所得额=800×50%=400(万元)，应纳税额=400×25%=100(万元)。2025年丙、丁公司仍可继续享受剩余期限的项目税收优惠，且处于第三个减半期，故丙公司应纳税所得额=2 000×50%=1 000(万元)，应纳税额=1 000×25%=250(万元)，丁公司应纳税所得额=1 000×50%=500(万元)，应纳税额=500×25%=125(万元)。2026年丙、丁公司均已过税收优惠期，不再享受项目税收优惠，故丙公司应纳税额=3 000×25%=750(万元)，丁公司应纳税额=1 200×25%=300(万元)。

### (二) 特殊性税务处理

1. 整体税收优惠。沿用例3基本情况，改为适用特殊性税务处理。

解析：根据上述4号公告第二十八条规定，分立后各企业性质及适用税收优惠条件未发生变化的，都可以继

续享受分立前被分立企业剩余期限的税收优惠。本案例中，甲公司分立为甲公司和乙公司，本次分立适用特殊性税务处理，存续企业甲公司和新设企业乙公司都可以继续享受甲公司剩余期限的税收优惠。2024年，甲、乙公司均处于第二个减半期。故甲公司应纳税所得额=1 000×50%=500(万元)，应纳税额=500×25%=125(万元)；乙公司应纳税所得额=800×50%=400(万元)，应纳税额=400×25%=100(万元)。2025年甲、乙公司仍都可继续享受甲公司剩余期限的税收优惠，且均处于第三个减半期。故甲公司应纳税所得额=2 000×50%=1 000(万元)，应纳税额=1 000×25%=250(万元)；乙公司应纳税所得额=1 000×50%=500(万元)，应纳税额=500×25%=125(万元)。2026年甲、乙公司均已过税收优惠期，不再享受税收优惠。故甲公司应纳税额=3 000×25%=750(万元)，乙公司应纳税额=1 200×25%=300(万元)。

2. 项目税收优惠。与一般性税务处理一致，合并后各企业优惠条件未发生变化的，仍可在剩余期限内享受被分立企业未享受完的项目税收优惠。

## 三、实操中的相关注意事项

(一) 及时报送税收优惠承继情况说明

根据《国家税务总局关于企业重组业务企业所得税征收管理若干问题的公告》(国家税务总局公告2015年第48号)规定，企业重组业务适用特殊性税务处理的，重组各方应在该重组业务完成当年，办理企业所得税年度申报时，分别向各自主管税务机关报送《企业重组所得税特殊性税务处理报告表及附表》和申报资料。在申报资料中，合并企业需要报送合并

企业承继被合并企业相关所得税事项(包括尚未确认的资产损失、分期确认收入和尚未享受期满的税收优惠政策等)情况说明；各分立企业需要报送分立企业承继被分立企业所分立资产相关所得税事项(包括尚未确认的资产损失、分期确认收入和尚未享受期满的税收优惠政策等)情况说明。

### (二) 留存税收优惠资料备查

企业合并、分立税收优惠承继都强调企业性质及适用税收优惠的条件未发生改变。由于税收优惠不用审批或备案，为避免产生税务风险，企业应及时自查税收优惠条件是否发生变化，同时按照《国家税务总局关于发布修订后的〈企业所得税优惠政策事项办理办法〉的公告》(国家税务总局公告2018年第23号)有关规定留存好相关税收优惠资料备查。

(三) 高新技术企业应及时向认定机构报告

根据《高新技术企业认定管理办法》相关规定，高新技术企业发生合并、分立，应在三个月内向认定机构报告。经认定机构审核符合条件的，其高新技术企业资格不变，可以继续享受高新技术企业税收优惠；不符合认定条件的，自更名或条件变化年度起取消其高新技术企业资格，不再享受高新技术企业税收优惠。

责任编辑 李卓

## 主要参考文献

- [1] 吴健, 姜新录, 朱昌山, 等. 企业重组财税处理实务与案例 [M]. 北京: 中国财政经济出版社, 2020: 319+367.